

چرخش حسابرس، افشای موضوعات با اهمیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی

دکتر محمد محمدی

استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول).

m.mohammadi@parandak.ac.ir

پگاه ساعت ساز

کارشناسی ارشد حسابداری مدیریت، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران.

pegah.saatsaz94@gmail.com

چکیده

هدف این پژوهش، بررسی رابطه بین چرخش حسابرس، افشای موضوعات با اهمیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش از میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ بوده و به منظور بررسی صحت فرضیه های پژوهش، از رگرسیون چندمتغیره مبتنی بر داده‌های ترکیبی با اثرات ثابت و از نرم افزار ایویوز ۱۱ استفاده شده است. نتایج فرضیه نخست نشان داد که چرخش حسابرس بر افشای موضوعات با اهمیت حسابرسی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد. همچنین، نتایج فرضیه دوم نشان داد که ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی مشتری حسابرس، زمانی که تغییر در موضوعات با اهمیت حسابرسی وجود داشته باشد نسبت به زمانی که تغییری در موضوعات با اهمیت حسابرسی وجود ندارد، قوی‌تر خواهد بود. در ارتباط با تبیین نتایج از دیدگاه پژوهشگر می‌توان بیان داشت که اثرات چرخش حسابرس، در صورت وجود، زمانی آشکارتر و ملموس‌تر خواهد شد که شرایط موجود، قضاوت حسابرس را حیاتی‌تر کند و تأثیر بیشتری بر اثربخشی حسابرسی داشته باشد. تغییر در افشای موضوعات با اهمیت حسابرسی نشان دهنده تغییر در ریسک‌های قابل توجه ارزیابی شده مشتریان است و به عنوان یکی از این شرایط در نظر گرفته می‌شود. مطابق با این استدلال، می‌توان دریافت که که ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی زمانی که تغییری در افشای موضوعات با اهمیت حسابرسی وجود دارد نسبت به زمانی که تغییری در افشای موضوعات با اهمیت حسابرسی وجود ندارد، مهم‌تر است.

واژگان کلیدی: چرخش حسابرس، افشای موضوعات با اهمیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی.

مقدمه

بحث‌های زیادی در این خصوص وجود دارد که آیا روابط بلندمدت با مشتری حسابرس، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد یا برعکس بدان آسیب می‌رساند؟ پس از چرخش، یک حسابرس جدید منحنی یادگیری را تجربه می‌کند که ممکن است بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی بگذارد. از سوی دیگر، حسابرس جدید دیدگاه‌های تازه‌ای به حسابرسی و شیوه‌های گزارشگری مالی مشتری ارائه می‌کند. حسابرس جدید ممکن است مسائل مهم مختلف را با ذهنی تازه شناسایی کند. علی‌رغم برنامه‌های چرخشی مختلفی که در سطح حسابرس یا مؤسسه حسابرسی در حوزه‌های قضایی مختلف اجرا شده‌اند، نتایج تجربی در مورد ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی مختلط و غیرقطعی است (لیم و

ین^۱، ۲۰۲۲). به عنوان مثال، بر اساس شاخص‌های مختلف کیفیت گزارشگری مالی، همیلتون همکاران^۲ (۲۰۰۵)، فرث و همکاران^۳ (۲۰۱۲)، چی و همکاران^۴ (۲۰۱۳)، لنوکس و همکاران^۵ (۲۰۱۴)، لیت و همکاران^۶ (۲۰۱۴) و لوریون و همکاران^۷ (۲۰۱۷) ارتباط قابل توجهی بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی را مستند کرده‌اند. با این حال، نتایج چی و همکاران^۸ (۲۰۰۹)، کوون و همکاران^۹ (۲۰۱۴)، کوانگ و همکاران^{۱۰} (۲۰۲۰)، و گیپر و همکاران^{۱۱} (۲۰۲۱) نشان داد که هیچ تأثیر قابل توجهی در خصوص چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی وجود ندارد. ارتباط بین چرخش حسابرس و شاخص‌های مختلف برای کیفیت گزارشگری مالی اغلب بر اساس این فرض که چشم اندازه‌های تازه توسط حسابرسان جدید ارائه شده است، بررسی می‌شود. اکثر مطالعات تجربی سعی در اندازه‌گیری مستقیم این دیدگاه‌های تازه ندارند. این امکان وجود دارد که حسابرسان جدید در صورت عدم تغییر قابل توجهی در صورت‌های مالی، ساختار سازمانی یا محیط کسب و کار مشتریان، دیدگاه‌های متفاوتی با پیشینیان خود نداشته باشند. از این رو، اینکه آیا چرخش حسابرس باعث ایجاد تفاوت در کیفیت گزارشگری مالی مشتریان می‌شود، یک سؤال بدون جواب باقی می‌ماند. در این راستا و منظور بهبود ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس، بسیاری از حوزه‌های قضایی گزارش حسابرس را به گونه‌ای گسترش داده‌اند که حسابرسان را ملزم به ابلاغ «موضوعات کلیدی حسابرسی»^{۱۲} می‌کند. موضوعات کلیدی حسابرسی باعث افزایش شفافیت قضاوت‌های انجام شده توسط مدیریت و حسابرسان در فرآیند تهیه و حسابرسی صورت‌های مالی می‌شود. بنابراین، حسابرسان می‌توانند دیدگاه خود را در مورد موضوعات مهم به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی انتقال دهند. در صورت چرخش حسابرس، شرکای جانشین نظرات خود را از طریق موضوعات کلیدی حسابرسی که افشا می‌کنند به اشتراک خواهند گذاشت. بنابراین، تغییر دیدگاه حسابرسان مختلف را می‌توان از طریق افشاهای موضوعات کلیدی حسابرسی مورد بررسی قرار داد. همچنین، از زمان تصویب قانون ساربنز-اوکسلی در سال ۲۰۰۲، حرفه حسابداری برای تقویت استقلال حسابرس تحت نظارت دقیق‌تری قرار گرفته است. با این حال، اینکه آیا الزام چرخش به بهبود کیفیت خدمات حسابرسی کمک می‌کند یا خیر باید مورد بحث قرار گیرد. یک استدلال این است که تصدی

¹ Lin & Yen
² Hamilton et al
³ Firth et al
⁴ Chi et al
⁵ Lennox et al
⁶ Litt et al
⁷ Laurionet al
⁸ Chi et al
⁹ Kuang et al
¹⁰ Kitiwong & Sarapaivanich
¹¹ Gipper et al
¹² Key audit matters (KAMS)

طولانی مدت حسابرس به عینیت حسابرسان آسیب می‌رساند و احتمال شکست حسابرسی را افزایش می‌دهد. الزام چرخش برای جلوگیری از روابط بیش از حد طولانی حسابرس و مشتری، تقویت استقلال حسابرس و پرورش شک و تردید حرفه‌ای بیشتر در نظر گرفته شده است. شرکای حسابرسی موفق در یک کار جدید نیز می‌توانند کیفیت گزارشگری مالی مشتریان خود را با ذهنی تازه بررسی کنند. از این رو، خدمات حسابرسی با کیفیت بهتر ممکن است ارائه شود. از جنبه منفی، زمانی که حسابرسان چرخش می‌کنند، حسابرسان در حال خروج تمایل دارند مزایای صرفه‌جویی در هزینه را از انباشت دانش سازمانی خود در مشتریان فعلی خود از دست بدهند. عدم آشنایی با مشتری در مورد یک کار جدید ممکن است احتمال نادیده گرفتن حسابرسان جدید به گزارش نادرست مالی را افزایش دهد (لیم و یو، ۲۰۲۲). در دیگر سو، هدف از معرفی افشاهای موضوعات کلیدی حسابرسی، ارائه اطلاعات بیشتر در مورد حسابرسی و صورت‌های مالی همراه به کاربران بود. با این حال، شواهد در مورد اینکه آیا افشای موضوعات کلیدی حسابرسی آموزنده است یا نه، مختلط و غیرقطعی است. به عنوان مثال، چند مطالعه مبتنی بر تجربی نشان می‌دهد که افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران (کریستنسن و همکاران^۱، ۲۰۱۴) و فرآیند کسب اطلاعات تأثیر می‌گذارد (سیرویس و همکاران^۲، ۲۰۱۸). با این حال، چندین مطالعه تجربی، محتوای اطلاعاتی افشاهای موضوعات کلیدی حسابرسی را بررسی نمودند و ارزش اطلاعاتی افزایشی قابل توجهی را در گزارش حسابرس توسعه یافته پیدا نکردند (برک و همکاران^۳، ۲۰۲۱؛ گوتیرز و همکاران^۴، ۲۰۱۸؛ لیائو و همکاران^۵، ۲۰۱۹). همانطور که توسط بورک و همکاران (۲۰۲۱) اشاره شده است الزام افشای موضوعات کلیدی حسابرسی ممکن است کیفیت حسابرسی بهتری را ارتقا دهد، زیرا مدیران و حسابرسان بیشتر نگران بررسی نظارتی یا خطرات دعوی قضایی خواهند بود (رید و همکاران^۶، ۲۰۱۹). با این حال، در صورتی که سایر حوزه‌های مهم کمتر مورد توجه قرار گیرند، تمرکز بیشتر بر افشای موضوعات کلیدی می‌تواند منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود. با توجه به مباحث مطرح شده فوق، این مطالعه علاوه بر روشن کردن این موضوع که آیا دیدگاه جدیدی پس از چرخش حسابرس ارائه می‌شود یا خیر تلاش می‌کند تا با در نظر گرفتن اثرات تغییرات در گزارش موضوعات با اهمیت حسابرسی، ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارش‌گری مالی را بررسی کند. چرخش حسابرس می‌تواند بر کیفیت گزارش‌گری مالی تأثیر بگذارد، زیرا قضاوت‌ها و فرآیندهای تصمیم‌گیری شرکای جانشین می‌تواند با پیشینیان آن‌ها متفاوت باشد. علاوه بر این، اینکه آیا این قضاوت‌ها به طور عینی انجام می‌شوند یا خیر تابعی از استقلال حسابرس است که می‌تواند تحت تأثیر چرخش حسابرس قرار گیرد. ما انتظار داریم زمانی که شرایط قضاوت حسابرس را حیاتی‌تر می‌کند، اثرات چرخش حسابرس بارزتر باشد. در صورت وجود خطرات گزارشگری مالی قابل توجه، قضاوت حسابرس می‌تواند به طور قابل توجهی بر اثربخشی حسابرسی تأثیر بگذارد. بنابراین، ما انتظار داریم که اثرات چرخش حسابرس - زمانی که شرایط و موقعیت‌های پیش آمده - قضاوت حسابرس را حیاتی‌تر

¹ Christensen et al

² Sirois et al

³ Burke et al

⁴ Gutierrez et al

⁵ Liao et al

می‌کند، بارزتر باشد. در صورت وجود ریسک‌های گزارشگری مالی قابل توجه، قضاوت حسابرس می‌تواند به طور قابل توجهی بر اثربخشی حسابرسی تأثیر بگذارد و بنابراین، ما انتظار داریم که ارتباط قوی‌تری بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی بعدی وجود داشته باشد. تغییر در موضوعات با اهمیت حسابرسی نشان می‌دهد که حسابرسان قضاوت خود را برای تعیین و رسیدگی به خطرات مهم در طول حسابرسی اعمال کرده‌اند. با این حال، حسابرسان ممکن است زمانی که تشخیص دهند تغییری در زمینه‌هایی که نیاز به توجه قابل توجهی دارند، به گزارش موضوعات با اهمیت حسابرسی مشابه ادامه دهند. با توجه به اینکه حسابرس مشابه قضاوت می‌کند. با انجام اقدامات انجام شده، احتمالاً یک برنامه حسابرسی مشابه یا یکسان اجرا خواهد شد، به ویژه زمانی که حسابرسان از همان مؤسسه حسابرسی باشند. در این رویداد، ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی چندان معنادار نخواهد بود. با این استدلال، پژوهش حاضر به بررسی این مهم می‌پردازد و در صدد پاسخگویی به این پرسش‌ها بر می‌آید که آیا موضوعات با اهمیت حسابرسی، با موارد افشا شده در سال قبل و در سال چرخش حسابرس، متفاوت است یا خیر و اینکه آیا ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی مشتری حسابرس، زمانی که تغییر در موضوعات با اهمیت حسابرسی وجود داشته باشد نسبت به زمانی که تغییری در موضوعات با اهمیت حسابرسی وجود ندارد، قوی‌تر خواهد بود یا نه؟

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌های پژوهش

یکی از استدلال‌هایی که از الزامات چرخش حسابرس پشتیبانی می‌کند این است که استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی به دلیل دیدگاه جدیدی که توسط یک شریک حسابرسی جدید ارائه می‌شود، بهبود می‌یابد. مطالعات قبلی این مزایا را در محیط‌های مختلف، هم به صورت تجربی و هم تجربی مورد بررسی قرار داده‌اند. یکی از استدلال‌هایی که از الزامات چرخش حسابرس پشتیبانی می‌کند این است که استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی به دلیل دیدگاه جدیدی که توسط یک شریک حسابرسی جدید ارائه می‌شود، بهبود می‌یابد. مطالعات قبلی این مزایا را در محیط‌های مختلف، هم به صورت تجربی و هم تجربی مورد بررسی قرار داده‌اند (لیم و یین، ۲۰۲۲). برای مثال، تان^۱ (۱۹۹۵) توجه بیشتر حسابرسان جدید را به شواهد متناقض در یک محیط تجربی مستند نمود. فاوهر-مارچسی و امبی^۲ (۲۰۰۵) تأثیر دیدگاه‌های جدید را بر قضاوت نقصان سرقفلی بررسی کرده و شواهدی را ارائه دادند که نشان می‌دهد یک شریک حسابرسی مستمر نسبت به یک شریک جدید کمتر احتمال دارد به کاهش ارزش سرقفلی منجر شود. غالباً فرض بر این است که حسابرسان جدید دیدگاه‌های تازه‌ای را در خصوص حسابرسی ارائه می‌کنند که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. به عنوان مثال، لنوکس و همکاران (۲۰۱۴) تعدیل‌های مکرر حسابرسی را در سال اول تصدی شریک جایگزین مستند کردند و بر این استدلال تأیید دارند که شریک جدید نسبت به شریک حسابرسی دائم، احتمال بیشتری دارد مشکل گزارشگری مالی را شناسایی و اصلاح کند. سینگر و ژانگ^۳ (۲۰۱۸) ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و به موقع بودن گزارش تحریف را بررسی کردند و نشان دادند که حسابرسان با دوره تصدی کوتاه‌تر گزارش نادرست مالی را سریعتر کشف می‌کنند. نتایج سینگر و ژانگ (۲۰۱۸) اهمیت نگاه تازه به حسابرسان جدید را برجسته می‌کند و نشان می‌دهد که تصدی طولانی مدت حسابرس به کیفیت حسابرسی آسیب می‌زند. در یک فرآیند حسابرسی، حسابرسان نیاز به ایجاد یک

¹ Tan

² Favere-Marchesi and Emby

³ Zeng et al

استراتژی حسابرسی و توسعه یک برنامه حسابرسی دارند. این طرح باید حاوی پاسخ‌های دقیق برای رسیدگی به ریسک‌های خاص شناسایی شده در ارتباط با دستیابی به درک مشتری باشد. شریک کاری باید ریسک‌های قابل توجهی را در جهت دهی به تلاش‌های تیم حسابرسی بر اساس قضاوت حرفه‌ای شریک در نظر بگیرد. با توجه به اینکه تصمیم‌گیری در مورد آنچه مهم است به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد، حسابرسان یا تیم‌های حسابرسی مختلف می‌توانند قضاوت‌های متفاوتی در مورد عوامل ریسک‌زای مهم داشته باشند و در نتیجه استراتژی‌های حسابرسی متفاوتی را به کار گیرند. از این رو، برنامه حسابرسی و عملکرد روش‌های حسابرسی، همراه با ارزیابی یافته‌ها، می‌تواند نگاهی تازه به شرایط گزارشگری مالی صاحبکار در اختیار شریک حسابرسی جانشین قرار دهد. موضوعات با اهمیت حسابرسی، موضوعات مهمی هستند که حسابرسان بر اساس قضاوت حرفه‌ای خود در طول حسابرسی شناسایی می‌کنند و و با کسانی که مسئولیت حاکمیتی را بر عهده دارند ارتباط برقرار کنند. فرآیند حسابرسی اعمال شده برای آن موضوعات با اهمیت حسابرسی، نیز تحت تأثیر قضاوت‌های حرفه‌ای شرکای جانشین و تعامل آن‌ها با افرادی که مسئولیت حاکمیت را دارند، می‌باشد. با توجه به ادبیات پژوهشی پیشین (به عنوان مثال، لنوکس و همکاران، ۲۰۱۴)، ما انتظار داریم که موضوعات با اهمیت مختلف با دیدگاهی تازه و از طریق موضوعات با اهمیت حسابرسی شناسایی شوند. افشاها راهی را برای حسابرسان جدید فراهم می‌کند تا یافته‌ها را به اشتراک بگذارند. بر این اساس، تغییر در افشای موضوعات با اهمیت حسابرسی به احتمال زیاد در سال چرخش حسابرس مشاهده می‌شود. از این رو، فرضیه اول را به صورت زیر بیان می‌کنیم:

فرضیه (۱): موضوعات با اهمیت حسابرسی به احتمال زیاد با موارد افشا شده در سال قبل و در سال چرخش حسابرس، متفاوت است.

علاوه بر اثرات دیدگاه بدیع این پژوهش، مطالعه حاضر، به بررسی ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی در زمینه تغییرات موضوعات با اهمیت حسابرسی نیز متمرکز است. چرخش حسابرس محیطی را برای بررسی اثرات تغییر در قضاوت‌های حسابرس فراهم می‌کند، زیرا حسابرسان مختلف می‌توانند قضاوت‌های متفاوتی داشته باشند. علاوه بر این، چرخش حسابرس می‌تواند بر استقلال حسابرس تأثیر بگذارد، که بر فرآیند تصمیم‌گیری حسابرس نیز تأثیر می‌گذارد. مطالعات موجود به طور گسترده اثرات چرخش حسابرس (یا دوره تصدی حسابرس) را بر کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار داده و شواهد ترکیبی ارائه کرده‌اند (به عنوان مثال، کری و سیمنت، ۲۰۰۶؛ فارگر و همکاران، ۲۰۰۸؛ فرث و همکاران، ۲۰۱۲؛ لوریون و همکاران، ۲۰۱۷؛ لنوکس و همکاران، ۲۰۱۴؛ سینگر و ژانگ، ۲۰۱۸). مطالعات تجربی قبلی به ندرت به طور صریح شرایطی را که مستلزم تغییر در قضاوت حسابرس است و اینکه چگونه این شرایط بر ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، در نظر گرفته‌اند. به طور خاص، بدون تغییرات قابل توجه در محیط مشتری، ساختار تجاری یا ریسک، شرکای موفق ممکن است در نهایت با قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های مشابه یا مشابه پیشینیان خود مواجه شوند. استراتژی‌ها و روش‌های حسابرسی ممکن است بین سال‌ها مشابه باشند و بنابراین کیفیت گزارشگری مالی ممکن است تحت تأثیر چرخش حسابرس قرار نگیرد. در مقابل، زمانی که تغییرات قابل توجهی رخ می‌دهد، قضاوت‌های حسابرس حیاتی‌تر می‌شوند و قضاوت‌های مختلف حسابرس می‌تواند به استراتژی‌ها و رویه‌های حسابرسی متفاوتی منجر شود. بر این اساس، تغییر در کیفیت گزارشگری مالی محتمل‌تر می‌شود. موضوعات با اهمیت حسابرسی، مهم‌ترین ریسک‌هایی هستند که حسابرسان شناسایی کرده و تصمیم به افشای آن در گزارش حسابرس گرفته‌اند. هنگامی که موضوعات با اهمیت حسابرسی مختلف در دو دوره افشا می‌شوند، این موضوع نشان دهنده تغییر در ریسک‌های مهم ارزیابی شده توسط حسابرسان است. این احتمال وجود دارد که راهبردها و روش‌های حسابرسی متفاوتی با توجه به قضاوت حرفه‌ای حسابرس تدوین و اجرا شده باشد. تغییر در راهبردها و روش‌های

حسابرسی احتمالاً بر نتایج حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر خواهد گذاشت (لیم و یو، ۲۰۲۲). این امر به‌ویژه زمانی اعمال می‌شود که چرخش حسابرس را در یک مؤسسه حسابرسی در نظر بگیریم، زیرا حسابرسان جدید از همان مؤسسه تمایل دارند سبک‌های حسابرسی مشابهی داشته باشند و روش‌های حسابرسی مشابهی را مانند حسابرسان پیشین اتخاذ کنند (اگه و همکاران^۱، ۲۰۲۰ فرانسویس و همکاران^۲، ۲۰۱۴). در این شرایط، تأثیر چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی احتمالاً کمتر معنادار خواهد بود. در مجموع، ما فرض می‌کنیم که ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی بر اساس اینکه آیا تغییری در موضوعات با اهمیت حسابرسی وجود دارد یا خیر، متفاوت خواهد بود و از این رو، فرضیه دوم خود را به صورت زیر بیان می‌کنیم:

فرضیه (۲): ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی مشتری حسابرس، زمانی که تغییر در موضوعات با اهمیت حسابرسی وجود داشته باشد نسبت به زمانی که تغییری در موضوعات با اهمیت حسابرسی وجود ندارد، قوی‌تر خواهد بود.

جبارزاده کنگرلوی و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی خود را تحت عنوان « بررسی تأثیر توانایی مدیریت و تداوم فعالیت بر چرخش حسابرس » انجام دادند. نمونه مورد بررسی پژوهش مشتمل بر ۱۰۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ می باشد. یافته‌های پژوهش نشان داد بین تداوم فعالیت با چرخش حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و بین توانایی مدیریت و چرخش حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود دارد. و همچنین، توانایی مدیریت بر رابطه بین تداوم فعالیت و چرخش حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد.

داداشی و عتیقی (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان « تأثیر ویژگی‌های مدیر عامل بر رابطه بین مازاد وجه نقد نگهداری شده و تلاش حسابرسی » انجام دادند. برای انجام این پژوهش از داده‌های ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار برای دوره ۱۱ ساله ۱۳۸۷-۱۳۹۷ استفاده شده است. یافته‌های حاصل از تحلیل داده‌ها نشان داد که توانایی مدیران اثر منفی بر احتمال گزارشگری متقابلانه شرکت‌ها دارد. همچنین داده‌ها بیانگر رد فرضیه پژوهش در رابطه با تضعیف رابطه بین توانایی و تقلب در شرکت‌ها با چرخش نزولی موسسات حسابرسی می باشد.

ولی زاده لاریجانی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان « رابطه ی دوره تصدی و چرخش حسابرسان مستقل با گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی » انجام دادند. جامعه آماری این تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ می باشد و روش تجزیه و تحلیل داده ها رگرسیون لجستیک می باشد. نتایج نشان می دهد بین دوره تصدی حسابرس مستقل (در سطح موسسه و شریک) باافشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل، رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. همچنین بین چرخش مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل، رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. اما بین چرخش شریک موسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل، رابطه معنی داری مشاهده نگردید.

مرادی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان « نقش تعدیل گر چرخش حسابرس داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی » انجام دادند. نتایج تحقیق نشان داد بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک

¹ Ege et al

² Francis et al

حسابرسی رابطه معنادار وجود دارد. چرخش حسابرس داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی تأثیرگذار است.

موسوی شیبری و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان «نقش چرخش حسابرس داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی» انجام دادند. در این پژوهش برای یک دوره شش ساله ۱۳۹۵-۱۳۹۰ از منابع گزارش های هیئت مدیره شرکت ها، صورت های مالی حسابرسی شده و همچنین از طریق مصاحبه با مدیران ارشد واحد حسابرسی داخلی، ۵۰ شرکت نمونه استخراج شده است. نتایج پژوهش نشان داد که، رابطه معناداری بین چرخش سیستماتیک حسابرسان به سمت جایگاه مدیریتی و نیز چرخش کارمندان واحد حسابرسی داخلی در درون واحد حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی وجود ندارد؛ و نظارت کمیته حسابرسی و نیز تخصص مالی حسابرسان داخلی نیز بر این ارتباط بی تأثیر است.

لین و یین (۲۰۲۲) در پژوهش خود به بررسی «چرخش حسابرس، افشای موضوعات بااهمیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی» پرداختند. با استفاده از داده های بورس تایوان، نتایج نشان داد که افشاهای مختلف موضوعات بااهمیت حسابرسی زمانی که تغییری در شریک حسابرسی وجود دارد بیشتر از زمانی که هیچ تغییری وجود ندارد مشاهده می شود. شناسایی موضوعات بااهمیت حسابرسی مختلف شواهدی از دیدگاه تازه حسابرسان جدید ارائه می دهد. همچنین ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و چرخش حسابرس را بر اساس اینکه آیا تغییری در افشای موضوعات بااهمیت حسابرسی وجود دارد، بررسی شد. نتایج نشان داد که چرخش حسابرس به طور قابل توجهی با کیفیت ارقام تعهدی مرتبط نیست (زمانی که هیچ تغییری در موضوعات بااهمیت حسابرسی پس از چرخش وجود ندارد). چرخش حسابرس تنها زمانی بر کیفیت ارقام تعهدی تأثیر می گذارد که موضوعات بااهمیت حسابرسی مختلف توسط شرکای حسابرسی بعدی ارائه شود. این یافته نشان می دهد که چرخش حسابرس در شرایطی که حسابرسان ارزیابی های خود را از ریسک مهم تغییر می دهند، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می گذارد، زیرا این می تواند بر برنامه و فرآیند حسابرسی و بر این اساس بر نتایج حسابرسی تأثیر بگذارد.

راحمان و همکاران^۱ (۲۰۲۲) پژوهشی را تحت عنوان «افشای موضوعات بااهمیت حسابرسی در گزارشگری مالی: شواهدی از یک اقتصاد در حال ظهور» انجام دادند. یافته ها نشان می دهد که تفاوت های قابل توجهی بین شرکت ها در تعداد و انواع موضوعات بااهمیت حسابرسی گزارش شده و میزان افشای آن ها وجود دارد. یافته های مطالعه همچنین تغییراتی را هم در داخل و هم در بین بخش های مختلف صنعت مشاهده کرد. شرکت هایی با نظارت شدید، تعداد بیشتری از موضوعات بااهمیت حسابرسی را افشا می کنند، در حالی که شرکت های حساس به محیط زیست جزئیات بیشتری از مسائل ارائه شده به عنوان موضوعات بااهمیت حسابرسی را ارائه می دهند. علاوه بر این، هم اندازه شرکت و هم سن تأثیر مثبتی بر تعداد موضوعات بااهمیت حسابرسی افشا شده و میزان افشای ارائه شده دارد.

دی ریکبورگو مارون^۲ (۲۰۲۲) پژوهشی را تحت عنوان «چرخش حسابرس چگونه بر موضوعات بااهمیت حسابرسی تأثیر می گذارد؟ شواهدی از حسابرسی های آفریقای جنوبی» انجام دادند. یافته ها دوگانگی ثبات و تنوع را در نحوه عملیاتی شدن الزام گزارش موضوعات بااهمیت حسابرسی نشان می دهد. تغییر در شریک حسابرسی با تغییرات در موضوعات بااهمیت حسابرسی گزارش شده مرتبط نیست، اما به نظر می رسد تغییر مؤسسه حسابرسی تأثیر قابل توجهی بر موضوعات بااهمیت حسابرسی دارد که به گزارش حسابرسی اضافه یا حذف شده است.

سوسا و همکاران^۳ (۲۰۲۱) پژوهشی را با عنوان «تأثیر چرخش حسابرسی بر قابلیت مقایسه گزارش های مالی» انجام دادند. نتایج نشان می دهد که چرخش (اجباری و داوطلبانه) مؤسسه حسابرسی و شریک حسابرسی تأثیری بر قابلیت

¹ Rahaman et al

مقایسه و سازگاری گزارش‌های مالی ندارد. نتایج همچنین نشان می‌دهد که روابط حسابرسان و مشتری تا سه سال به افزایش قابل توجهی در قابلیت مقایسه و سازگاری کمک می‌کند، که نشان می‌دهد چرخش اجباری توانایی سرمایه‌گذاران برای مقایسه اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌هایشان را مختل نمی‌کند. بعلاوه، به قانونگذاران نشان داده شده است که کاهش احتمالی دوره چرخش اجباری (از پنج به سه سال، مانند ایتالیا) با رویه‌های بازار مطابقت دارد و به معنای افزایش قابلیت مقایسه و سازگاری اطلاعات مالی است.

زنگ و همکاران^۱ (۲۰۲۱) پژوهشی را با عنوان «گزارش‌های موضوعات بااهمیت حسابرسان در چین: توصیفات و پیامدهای کیفیت حسابرسان» انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان موضوعات بااهمیت حسابرسان را گزارش می‌کنند. عبارات، تا حد زیادی، مختص شرکت هستند و در اجزای گزارش موضوعات بااهمیت حسابرسان متفاوت هستند. بررسی تجربی از طریق تجزیه و تحلیل‌های قبل از پس و تفاوت در تفاوت‌ها نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسان به دنبال قاعده اجباری بهبود می‌یابد. تجزیه و تحلیل مقطعی نشان می‌دهد که تعداد موضوعات بااهمیت حسابرسان و ویژگی‌های افشا (مانند ویژگی، شباهت، خوانایی و طول) نگرانی حسابرسان در مورد کیفیت سود مشتریان، تلاش حسابرسان و تمایل به صدور نظرات اصلاح شده را نشان می‌دهد.

کیتیونگ و سالاراپاریوانیچ^۲ (۲۰۲۰) پژوهشی را تحت عنوان «پیامدهای اجرای گزارش‌های حسابرسان گسترده با موضوعات بااهمیت حسابرسان بر کیفیت حسابرسان» انجام دادند. نویسندگان شواهد یافتند که نشان می‌دهد افزایش موضوعات بااهمیت حسابرسان کیفیت حسابرسان را بهبود می‌بخشد، زیرا حسابرسان تلاش بیشتری برای حسابرسان‌های خود و حسابرسان‌هایی که پس از اجرای موضوعات بااهمیت حسابرسان به طور کامل انجام می‌شوند، صورت می‌دهند.

فرضیه‌های پژوهش

(۱) موضوعات بااهمیت حسابرسان، با موارد افشا شده در سال قبل و در سال چرخش حسابرسان، متفاوت است.
(۲) ارتباط بین چرخش حسابرسان و کیفیت گزارشگری مالی مشتری حسابرسان، زمانی که تغییر در موضوعات بااهمیت حسابرسان وجود داشته باشد نسبت به زمانی که تغییری در موضوعات بااهمیت حسابرسان وجود ندارد، قوی‌تر خواهد بود.

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

جدول (۱): اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

علامت اختصاری	نحوه محاسبه متغیر	معادل انگلیسی	نوع متغیر
			متغیر وابسته
FIR _{i,t}	بخشی از اقلام تعهدی است که تحت اختیار و کنترل مدیریت قرار دارد و مدیریت از طریق دستکاری آن سود را مدیریت می‌کند. این بخش از اقلام تعهدی معمولاً حاصل کسر اقلام تعهدی غیر اختیاری از جمع کل اقلام تعهدی است. با توجه به تأثیرهای متفاوت اقلام تعهدی اختیاری بر سود و زیان دوره، می‌توان این اقلام را در دو شکل اقلام تعهدی اختیاری علامت‌دار و قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری مورد مطالعه قرار داد. به منظور اندازه‌گیری این متغیرها مدل‌های مختلفی جود دارد که از بین آن‌ها مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱) اعتبار بیشتری دارد (باسو، ۲۰۰۱). به این ترتیب، در این پژوهش از مدل زیر برای محاسبه اقلام	financial reporting quality	کیفیت گزارشگری مالی

¹ Sousa et al

² Singer and Zhang Reid et al

³ Kwon et al

	تعهدی به عنوان شاخص کیفیت گزارشگری مالی استفاده شده است: $TA_t = (\Delta CA_t - \Delta CL_t - \Delta CASH_t + \Delta STDEBT_t - DEPN_t)$ $NDA_t = \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2[(\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \alpha_3(PPE_t/A_{t-1})]$		
علامت اختصاری	نحوه محاسبه متغیر	معادل انگلیسی	متغیرهای مستقل
Switch it	هنگامی که در موسسه حسابداری شرکت تغییر وجود داشته باشد برابر با یک، و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود.	Audit Switch	چرخش حسابرس
علامت اختصاری	نحوه محاسبه متغیر	معادل انگلیسی	متغیر تعدیل گر
DIFF	زمانی که انواع افشاهای موضوعات مهم بین دو دوره متفاوت باشد یک و در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.	KAM Disclosures	افشای موضوعات کلیدی حسابرسی
علامت اختصاری	نحوه محاسبه متغیر	معادل انگلیسی	متغیرهای کنترلی
FSIZE _{i,t}	از طریق لگاریتم طبیعی ارزش بازار سهام محاسبه می شود.	Firm Size	اندازه شرکت
LEVE _{i,t}	از طریق اندازه گیری کل بدهی ها تقسیم بر دارایی کل اندازه گیری محاسبه می شود.	Leverage	اهرم
IND _{i,t}	در صورتی که حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته شده است	independent auditor	نوع حسابرس مستقل
MTB _{i,t}	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری از تقسیم حاصلضرب قیمت پایانی سهام در تعداد سهام منتشر شده در دست سهامداران به ارزش دفتری جمع کل حقوق صاحبان سهام شرکت بدست می آید.	Market to book value	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری
COR _{i,t}	برای شرکت هایی که گزارش تلفیقی ارا به کرده اند مقدار یک و برای سایر شرکت ها مقدار صفر در نظر گرفته شده است	Consolidated report	گزارش تلفیقی
FRA _{i,t}	از طریق لگاریتم طبیعی اختلاف زمانی سال مورد نظر با سال تأسیس شرکت اندازه گیری شده است	FIRM AGE	عمر شرکت
	تغییر در فروش نسبت به سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل	Firm growth	رشد شرکت

مدل های رگرسیونی پژوهش

مدل رگرسیونی برای آزمون فرضیه (۱):

$$DIFF_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 SWITCH_{it} + \alpha_2 Size_{it} + \alpha_3 LEVE_{i,t} + \alpha_4 IND_{i,t} + \alpha_5 MTB_{i,t} + \alpha_6 COR_{i,t} + \alpha_7 FRA_{i,t} + \alpha_8 FRA_{i,t} + \alpha_9 FRA_{i,t} + \alpha_{10} FG_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

مدل رگرسیونی برای آزمون فرضیه (۲):

$$FIR_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 SWITCH_{i,t} + \alpha_2 DIFF_{i,t} + \alpha_3 SWITCH * DIFF_{i,t} + \alpha_4 FSIZE_{i,t} + \alpha_5 LEVE_{i,t} + \alpha_6 INDI_{i,t} + \alpha_7 MTB_{i,t} + \alpha_8 COR_{i,t} + \alpha_9 FRA_{i,t} + \alpha_{10} + \alpha_{11} FRA_{i,t} + \alpha_{12} FRA_{i,t} + \alpha_{13} FG_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر بر مبنای هدف، از نوع کاربردی به شمار می‌آید. پژوهش حاضر از نقطه نظر روش استنتاج، از نوع توصیفی-تحلیلی می‌باشد. این نوع از پژوهش مشتمل بر گردآوری اطلاعات دقیق به منظور آزمون فرضیه یا پاسخ به سؤالات مربوط به وضعیت فعلی موضوع مورد مطالعه می‌باشد. این پژوهش از دیدگاه فرآیند اجرایی از نوع پژوهش علی-همبستگی که با بهره‌گیری از اطلاعات تاریخی گذشته (شبه تجربی) و بر اساس استدلال قیاسی-استقرایی صورت می‌پذیرد که هدف از آن آزمون فرضیات بیان شده در جهت مشاهده رابطه علی میان متغیرهای مستقل و میزان اثرگذاری آن‌ها بر متغیر وابسته و کشف میزان همبستگی میان متغیرها است. در تحلیل داده‌ها از روش‌های همبستگی و رگرسیون داده‌های ترکیبی با اثرات ثابت به وسیله نرم‌افزار ایویوز ۱۱ استفاده شده است. نوع داده‌ها دست دوم می‌باشد و برای جمع‌آوری اطلاعات مالی از اطلاعات و ارقام موجود در بورس اوراق بهادار تهران استفاده خواهد شد. به همین جهت اطلاعات مورد نیاز، از گزارش‌های مالی منتشر شده از سوی شرکت‌ها، سایت رسمی بورس اوراق بهادار تهران و همچنین از نرم‌افزار بانک اطلاعاتی رهاورد نوین استخراج می‌شود. قلمرو تحقیق بازه زمانی ۸ ساله از ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ را در بر گرفته و مکان تحقیق بورس اوراق بهادار تهران و مشتمل بر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس می‌باشد.

جدول (۲): چگونگی انتخاب و استخراج نمونه

تعداد	شرایط و شرح نمونه
۴۹۴	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۹۹
(۱۷۱)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی ۹۹-۹۲ در بورس فعال نبوده‌اند.
(۵۱)	تعداد شرکت‌هایی بعد از سال ۹۰ در بورس پذیرفته شده‌اند
(۴۵)	تعداد شرکت‌هایی که جزه‌لدینگ، سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بانک‌ها و یا لیزینگ‌ها بوده‌اند
(۵۰)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی تحقیق تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی‌باشد
(۲۵)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی تحقیق وقفه معاملاتی بیش از ۶ ماه داشته‌اند
(۲)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی تحقیق اطلاعات مورد آن‌ها در دسترس نمی‌باشد
۱۴۸	نمونه

تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش آمار توصیفی

جدول (۳): آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشی‌دگی
اهرم مالی	LEV	۰.۵۷۸	۰.۵۸۰	۱.۵۶۷	۰.۰۳۶	۰.۲۱۰	۰.۳۲۴	۳.۷۶۱
اندازه شرکت	size	۱۴۶۰۶	۱۴۰۳۹۵	۲۰۰۷۶۸	۱۰۰۵۳۲	۱۰۵۷۰	۰.۸۵۱	۴.۲۶۷
عمر شرکت	AGE	۳.۶۶۱	۳.۷۷۲	۴.۲۳۴	۲.۴۸۴	۰.۳۵۱	-۰.۶۶۶	۲.۵۵۰
رشد شرکت	GROWTH	۰.۳۳۴	۰.۲۴۳	۳.۹۸۹	-۰.۹۳۱	۰.۵۴۰	۲.۲۵۹	۱۲.۵۳۳
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	MB	۳.۸۹۷	۲.۴۵۲	۹۷.۵۵۹	-۲۰.۹۱۰	۶.۰۷۵	۷.۲۵۱	۸۸.۵۴۹
نرخ بازده دارایی‌ها	ROA	۰.۱۳۲	۰.۱۰۶	۰.۶۷۳	-۰.۵۸۱	۰.۱۵۵	۰.۴۳۷	۴.۱۴۶
کیفیت گزارشگری مالی	FIR	۰.۰۰۰۱	-۰.۰۰۰۳	۰.۴۶۶	-۰.۴۲۲	۰.۱۰۸	۰.۳۲۸	۵.۰۳۵

جدول (۴): آمار توصیفی داده‌های اسمی پژوهش

متغیر	نماد متغیر	تعداد مشاهدات	جواب	فراوانی	درصد فراوانی
افشای موضوعات کلیدی حسابرسی	DIFF	۱۱۸۴	بلی (۱)	۴۶۷	۳۹.۴۴
			خیر (۰)	۷۱۷	۶۰.۵۶
گزارش تلفیقی	COR	۱۱۸۴	بلی (۱)	۴۴۰	۳۷.۱۶
			خیر (۰)	۷۴۴	۶۲.۸۴
نوع حسابرس	IND	۱۱۸۴	بلی (۱)	۸۸۸	۷۵.۰۰
			خیر (۰)	۲۹۶	۲۵.۰۰
چرخش حسابرس	Switch	۱۱۸۴	بلی (۱)	۷۴۲	۶۲.۶۷
			خیر (۰)	۴۴۲	۳۷.۳۳

از بین شاخص‌های مرکزی بیان شده میانگین مهم‌ترین آن‌ها محسوب می‌شود که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. میانگین شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. برای مثال میانگین متغیر اهرم مالی، برابر ۰/۵۷۸ می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌های مربوط به این متغیر حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است. همانگونه که در نگاره (۳) مشاهده می‌شود میانه همین متغیر برابر با ۰/۵۸۰ است که نشان می‌دهد نیمی از داده‌های این متغیر کمتر از این و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار می‌باشد.

آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

اولین مرحله جهت آغاز فرآیند آزمون فرضیه‌ها، بررسی نرمال بودن داده‌ها است. برای بررسی نرمال بودن داده‌ها فرضیاتی به شکل زیر صورت‌بندی شده است:

برای آزمون فرضیه فوق از آزمون جاک برا استفاده شده است که نتایج در نگاره (۵) ارائه شده است:

جدول (۵): آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

متغیر	علامت	مقدار جاک برا	احتمال جاک برا
اهرم مالی	LEV	۳۹.۴۶	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	size	۲۲۲.۴۱	۰/۰۰۰
عمر شرکت	AGE	۹۷.۶۲	۰/۰۰۰

۰/۰۰۰	۵۴۹۲.۰۰	GROWTH	رشد شرکت
۰.۰۰	۳۷۱۴۳۱	MB	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری
۰.۰۰۰	۱۱۸.۱۰	ROA	نرخ بازده داراییها
۰.۰۰	۱۲۷.۶۵	FIR	کیفیت گزارشگری مالی
۰.۰۰۰	۲۰۱.۲۶	COR	گزارش تلفیقی
۰.۰۰۰	۲۸۵.۰۳	IND	نوع حسابرس
۰.۰۰	۱۹۹.۰۵	DIFF	افشای موضوعات کلیدی حسابرسی
۰.۰۰۰	۲۰۱.۰۴	Switch	چرخش حسابرس

نتایج آماره جاک برا حاکمی از نرمال نبودن متغیرهای پژوهش طی دوره پژوهش است. که سطح معنی داری در هر کدام از متغیرها همگی کوچکتر از ۰/۰۵ می باشند، پس با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت این متغیرها دارای توزیع نرمال نمی باشند. ولی طبق نظریه استیونس (۲۰۰۲)، هرگاه در پژوهش حجم نمونه بالا باشد، بالا بودن حجم نمونه، مشکل غیرنرمال بودن ویژگی مورد تحقیق را حل کرده است. استیونس معتقد است که براساس قضیه حد مرکزی حتی جامعه-هایی که دارای توزیع نرمال نیستند در شرایطی که نمونه هایی با حجم بالا از آنها انتخاب شود، توزیع نمونه گیری آنها توزیع نرمال می شود. در نتیجه می توان از آزمون های پارامتری برای تحلیل همه فرضیه های تحقیق حاضر استفاده نمود.

آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

قبل از تخمین مدل باید داده ها از لحاظ پایایی مورد آزمون قرار گیرند. مانا نبودن متغیرها باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب می شود. در این پژوهش به منظور تشخیص مانایی متغیرها از آزمون لیون، لین وچاو و و ایم، پسران و شین استفاده می کنیم. نتایج آزمون مانایی داده ها به صورت خلاصه در نگاره (۶) گزارش شده است:

جدول (۶): آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

متغیر	علامت	مقدار آماره لیون، لین و چو	احتمال آماره لیون، لین و چو
اهرم مالی	LEV	-۲۱.۲۱	۰.۰۰۰
اندازه شرکت	size	-۵.۳۶	۰.۰۰۰
عمر شرکت	AGE	-۴۶.۳۸	۰.۰۰۰
رشد شرکت	GROWTH	-۳۵.۹۰	۰.۰۰۰
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	MB	-۶۶.۳۴	۰.۰۰۰
نرخ بازده داراییها	ROA	-۲.۸۱	۰.۰۰۲
کیفیت گزارشگری مالی	FIR	-۲۵.۸۳	۰.۰۰۰
گزارش تلفیقی	COR	-۲.۴۷	۰.۰۰۶
نوع حسابرس	IND	-۲.۶۳	۰.۰۰۴
افشای موضوعات کلیدی حسابرسی	DIFF	-۲.۰۴۳	۰.۰۰۰
چرخش حسابرس	Switch	-۱۲.۸۱	۰.۰۰۰

همانطور که از نتایج آزمون لیون، لین وچاو در نگاره (۶) مشخص است تمامی داده ها در سطح معناداری ۵ درصد پایا هستند.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج برآورد مدل فرضیه نخست:

موضوعات با اهمیت حسابرسی، با موارد افشا شده در سال قبل و در سال چرخش حسابرسی، متفاوت است. برای آزمون این فرضیه از مدل شماره (۱) استفاده شده است:

$$DIFF_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 SWITCH_{i,t} + \alpha_2 FSIZE_{i,t} + \alpha_3 LEV_{i,t} + \alpha_4 IND_{i,t} + \alpha_5 MTB_{i,t} + \alpha_6 COR_{i,t} + \alpha_7 FRA_{i,t} + \alpha_8 + \alpha_7 FRA_{i,t} + \alpha_9 FRA_{i,t} + \alpha_{10} FG_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول (۷): تخمین نهایی مدل رگرسیونی (فرضیه نخست)

متغیرها	ضرایب	آماره z	سطح معناداری
C	-۰.۸۲۳	-۰.۹۹۸	۰.۳۱۸
Switch	۰.۷۴۹	۲.۴۳۵	۰.۰۱۴
size	۰.۱۰۳	۲.۴۳۵	۰.۰۰۸
LEV	-۰.۳۸۱	-۱.۳۰۹	۰.۱۹۰
IND	۰.۰۵۱	۰.۳۶۸	۰.۷۱۲
MB	۰.۰۱۱	۱.۱۶۱	۰.۲۴۵
COR	-۰.۰۲۷	-۰.۲۱۹	۰.۸۲۶
AGE	-۰.۲۳۶	-۱.۳۷۲	۰.۱۶۹
GROWTH	۰.۰۱۴	۰.۱۲۹	۰.۸۹۷
ROA	-۰.۸۳۹	-۲.۰۶۴	۰.۰۳۸

با توجه به نتایج آزمون فرضیه که در نگاره (۷) ارائه شده است مشاهده می شود که متغیر چرخش حسابرسی دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است از این رو می توان گفت چرخش حسابرسی بر افشای موضوعات با اهمیت حسابرسی تاثیر معنی دار و مثبتی دارد و فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می گیرد. برای بررسی موضوعات با اهمیت حسابرسی، با موارد افشا شده در سال قبل و در سال چرخش حسابرسی، متفاوت است، می توان از آزمون های متعددی از جمله و آزمون پترنوستر، آزمون والد، آزمون کرامر و همکاران (۱۹۹۸) استفاده کرد. آزمون کرامر به مقایسه توان تبیین یک مدل در دو نمونه مستقل می پردازد؛ اما از آنجا که هدف این پژوهش بررسی رفتار تک تک متغیرها در تغییر موارد افشا است، استفاده از این آزمون، مناسب نیست؛ مناسب ترین روش برای بررسی تفاوت موضوعات با اهمیت حسابرسی، با موارد افشا شده در سال قبل و در سال چرخش حسابرسی، استفاده از آزمون پترنوستر و همکاران (۱۹۹۸) است. در این آزمون، ابتدا مدل پژوهش در دو بخش زمانی که تغییر در افشا باشد و زمانی که تغییر در افشا نباشد، برآورد شد؛ سپس با استفاده از مقادیر ضریب و انحراف استاندارد هر یک از متغیرهای مستقل، آماره پترنوستر ساخته شده و معناداری اختلاف ضرایب متغیرهای مستقل از طریق معناداری آماره آزمون در دو دوره مورد بررسی قرار گرفت. فرض صفر این آزمون بر عدم وجود تفاوت معنادار بین ضرایب متغیرهای مستقل در دو دوره دلالت دارد.

جدول (۸): نتایج آزمون تفاوت معنادار پترنوستر

نتیجه	آماره پترنوستر	فرضیه
تایید	۲۶۸	موضوعات با اهمیت حسابرسی، با موارد افشا شده در سال قبل و در سال چرخش حسابرسی، متفاوت است

آزمون‌های نیکویی برازش

زمانی که متغیر وابسته دو ارزشی است معیارهای متفاوتی برای بررسی نیکویی برازش مدل‌ها وجود دارد که در ادامه بررسی شده‌اند.

ضریب تعیین مک فادن و آماره راست‌نمایی LR

مقدار ضریب تعیین مک فادن همواره بین صفر و یک قرار می‌گیرد و بزرگتر بودن آن به معنای توان برازش بالاتر مدل است. همچنین مقدار آماره راست‌نمایی اگر دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد باشد، در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول (۹): نتایج ضریب مک فادن و آماره راست‌نمایی

نام مدل	ضریب تعیین مک فادن	آماره راست‌نمایی	معناداری راست‌نمایی
مدل فرضیه تحقیق	۰.۲۵	۷۴.۱۶	۰.۰۰۰

مشاهده می‌شود در مدل سوم متغیرهای مستقل و کنترلی توانسته اند ۵۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند و همچنین سطح معناداری آماره راست‌نمایی کمتر از ۵ درصد است از این رو می‌توان گفت که مدل‌های برازش شده از اعتبار کافی برخوردار هستند.

آزمون هاسمر - لمشو

یکی دیگر از معیارهای نیکویی برازش در مدل‌هایی با متغیر وابسته دو ارزشی، آزمون هاسمر - لمشو است. در این آزمون، مجموعه مشاهدات به طبقاتی (بر حسب مقدار احتمال برازش شده متغیر وابسته) به تعداد دلخواه تقسیم می‌شود (مانند ده دهک) و در هر طبقه، مقادیر واقعی متغیر وابسته با مقادیر برازش شده مقایسه می‌گردد. قاعده آماری این آزمون بشرح زیر است:

فرض صفر: برازش مطلوب (مقادیر واقعی = مقادیر برازش شده)

فرض مقابل: برازش نامطلوب (مقادیر واقعی \neq مقادیر برازش شده)

جدول (۱۰): نتایج آزمون هاسمر - لمشو

نام مدل	آماره آزمون	سطح معناداری
مدل	۱۰.۶۷	۰.۲۲۰

طبق نتایج نگاره (۹) مشاهده می‌شود که سطح معناداری آزمون هاسمر بیش از ۵ درصد بوده و بیانگر برازش مطلوب مدل می‌باشد.

درصد صحت پیش‌بینی مدل

یکی دیگر از معیارهای نیکویی برازش که آن نیز صرفاً برای مدل‌های لاجیت و پرابیت کاربرد دارد، درصد صحت پیش‌بینی است.

جدول (۱۱): درصدهای صحت پیش‌بینی مدل‌ها

نام مدل	پیش‌بینی کل
مدل	۶۱.۹۲

نتایج آزمون فرضیه دوم

ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی مشتری حسابرس، زمانی که تغییر در موضوعات با اهمیت حسابرسی وجود داشته باشد نسبت به زمانی که تغییری در موضوعات با اهمیت حسابرسی وجود ندارد، قوی تر خواهد بود.

برای آزمون این فرضیه از مدل (۲) استفاده شده است:

$$FIR_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 SWITCH_{i,t} + \alpha_2 DIFF_{i,t} + \alpha_3 SWITCH * DIFF_{i,t} + \alpha_4 FSIZE_{i,t} + \alpha_5 LEVE_{i,t} + \alpha_6 IND_{i,t} + \alpha_7 MTB_{i,t} + \alpha_8 COR_{i,t} + \alpha_9 FRA_{i,t} + \alpha_{10} + \alpha_{11} FRA_{i,t} + \alpha_{12} FRA_{i,t} + \alpha_{13} FG_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

نتایج آزمون انتخاب نوع داده‌ها

جدول (۱۲): نتایج آزمون F لیمیر و آزمون هاسمن

نتیجه	معناداری	آماره	آزمون
تایید مدل تلفیقی در برابر مدل ترکیبی (پانل)	(۱.۰۰۰)	۰.۴۹۵	آزمون F- لیمیر (چاو)
-	-	-	آزمون هاسمن

نتایج آزمون لیمیر که در نگاره (۱۲) ارائه شده است، نشان می‌دهد که احتمال آماره آزمون F لیمیر بیشتر از ۵ درصد می‌باشد و لذا برای تخمین مدل از روش تلفیقی استفاده می‌شود.

جدول (۱۳): نتایج آزمون فرضیه دوم

نام متغیر	نماد	ضریب (Beta)	آماره t	P-Value	عامل تورم واریانس (VIF)
مقدار ثابت	α	-۰.۰۶۶	-۲.۱۲۰	۰.۰۳۴	---
چرخش حسابرس	Switch	۲.۸۳۷	۲.۱۹۸	۰.۰۲۷	۱.۰۰۱
افشای موضوعات با اهمیت	DIFF	۰.۲۱۹	۵.۲۲۵	۰.۰۰۰	۱.۲۵
افشای موضوعات با اهمیت* چرخش حسابرس	DIFF*SWITCH	۱.۹۸۱	۵.۲۰۸	۰.۰۰۰	۱.۹۸
اندازه شرکت	size	۰.۰۰۲	۱.۸۴۸	۰.۰۶۴	۱.۰۰۶
اهرم مالی	LEV	۰.۰۲۳	۲.۱۶۶	۰.۰۳۰	۱.۰۰۷
نوع حسابرس	IND	-۰.۰۰۴	-۰.۹۴۰	۰.۳۴۷	۱.۰۰۵
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	MB	-۰.۰۰۰۱	-۰.۶۰۸	۰.۵۴۳	۱.۰۰۶
گزارش تلفیقی	COR	۰.۰۰۸	۱.۹۳۱	۰.۰۵۳	۱.۰۰۶
عمر شرکت	AGE	۰.۰۰۲	۰.۴۱۶	۰.۶۷۷	۱.۲۳
رشد شرکت	GROWTH	-۰.۰۰۳	-۰.۸۱۱	۰.۴۱۷	۱.۰۲۵
نرخ بازده داراییها	ROA	۰.۰۱۵	۱.۰۱۸	۰.۳۰۸	۱.۸۴
	AR (1)	-۰.۰۶۳	-۲.۰۹۶	۰.۰۳۶	
کل مدل رگرسیون		آماره F	P-Value	(D-W)	R^2 Adj R^2
		۱.۹۰۲	۰.۰۳۰	۲.۰۴۵	$R^2 = ۰.۳۲$ Adj $R^2 = ۰.۳۱$
نوع آزمون	مقدار	احتمال	نوع آزمون	مقدار	احتمال
گادفری	۳۳.۵۶۹	۰/۰۰۰	وایت	1.318	۰/۱۳۵

با توجه به نتایج آزمون فرضیه که در نگاره (۱۲) ارائه شده است نشان می‌دهد که مقدار آماره F برابر ۲.۷۹۳ Prob محاسبه شده برای آماره F مدل کمتر از سطح خطای ۵ درصد بوده و معنادار می‌باشد. معناداری آماره F نشان دهنده معناداری کل مدل است. ضریب متغیر افشای موضوعات با اهمیت* چرخش حسابرسان برابر ۱.۹۸ و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰.۰۰۰، که کمتر از پنج درصد است، معنی‌دار می‌باشد که نشان می‌دهد ارتباط بین چرخش حسابرسان و کیفیت گزارشگری مالی مشتری حسابرسان، زمانی که تغییر در موضوعات با اهمیت حسابرسانی وجود داشته باشد نسبت به زمانی که تغییری در موضوعات با اهمیت حسابرسانی وجود ندارد، قوی‌تر خواهد بود. مقدار آماره دوربین واتسون برابر ۲.۰۴۵ که در بازه ۱.۵ تا ۲.۵ قرار دارد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین جملات خطا در رگرسیون است. میزان ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده به ترتیب ۳۲٪ و ۳۱٪ هستند که نشان می‌دهد تقریباً ۳۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل و متغیرهای کنترلی قابل تبیین است. با توجه به اینکه مقادیر آماره VIF برای همه متغیرها کمتر از ۱۰ می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که بین متغیرهای مستقل تحقیق همخطی وجود ندارد. با توجه به آماره دوربین-واتسون، فاقد مشکل خودهمبستگی است. نتایج آزمون گادفری و وایت به ترتیب حاکی از وجود خودهمبستگی سریالی (نوع دوم) و عدم وجود ناهمسانی واریانس در مدل رگرسیونی است که با وزن‌دهی و استفاده از رگرسیون GLS رفع شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج فرضیه نخست نشان داد که چرخش حسابرسان بر افشای موضوعات با اهمیت حسابرسانی تأثیر معنی‌دار و مثبتی دارد. همچنین، نتایج فرضیه دوم نشان داد که ارتباط بین چرخش حسابرسان و کیفیت گزارشگری مالی مشتری حسابرسان، زمانی که تغییر در موضوعات با اهمیت حسابرسانی وجود داشته باشد نسبت به زمانی که تغییری در موضوعات با اهمیت حسابرسانی وجود ندارد، قوی‌تر خواهد بود. در ارتباط با تبیین نتایج از دیدگاه پژوهشگر می‌توان بیان داشت که اثرات چرخش حسابرسان، در صورت وجود، زمانی آشکارتر و ملموس‌تر خواهد شد که شرایط موجود، قضاوت حسابرسان را حیاتی‌تر کند و تأثیر بیشتری بر اثربخشی حسابرسانی داشته باشد. تغییر در افشای موضوعات با اهمیت حسابرسانی نشان دهنده تغییر در ریسک‌های قابل توجه ارزیابی شده مشتریان است و به عنوان یکی از این شرایط در نظر گرفته می‌شود. مطابق با این استدلال، می‌توان دریافت که که ارتباط بین چرخش حسابرسان و کیفیت گزارشگری مالی زمانی که تغییری در افشای موضوعات با اهمیت حسابرسانی وجود دارد نسبت به زمانی که تغییری در افشای موضوعات با اهمیت حسابرسانی وجود ندارد، مهم‌تر است. در خصوص تطبیق یا عدم تطبیق نتایج با یافته‌های دیگر پژوهش‌ها، نتایج با یافته‌های پژوهشی ولی زاده لاریجانی و همکاران (۱۴۰۰)، لین و یین (۲۰۲۲)، راحامان و همکاران (۲۰۲۲)، دی ریکبورگو مارون (۲۰۲۲)، سوسا و همکاران (۲۰۲۱)، زنگ و همکاران (۲۰۲۱) و کیتیونگ و سالاراپاریوانیچ (۲۰۲۰) همخوانی دارد.

پیشنهادات بر اساس نتایج حاصل از پژوهش

(۱) با توجه به تحمیل هزینه‌های بالای چرخش مداوم حسابرسان برای شرکت‌ها و همچنین سو برداشت سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان از این فرآیند مبنی بر دستکاری و تحریف گزارش‌های مالی، پیشنهاد می‌شود مدیران تا حد امکان فرآیند چرخش حسابرسان را در فواصل زمانی مشخص و معقول، انجام دهند.

۲) از آنجا که چرخش زیاد حسابرس با فواصل زمانی کوتاه می‌تواند نشانه‌هایی از تحریف و دستکاری گزارش‌های مالی باشد لذا به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود در زمان تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری به این مهم توجه ویژه‌ای داشته باشند.

۳) پیشنهاد می‌شود نظارت و کنترل دقیق‌تری از سوی سازمان بورس در خصوص عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و همچنین الزام به افشای بهنگام موارد دارای اهمیت، صورت گیرد.

پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

- ۱) پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی و در کنار متغیر چرخش حسابرس، دیگر متغیرها نظیر حق الزحمه حسابرس، دوره تصدی و رقابت در بازار حسابرسی نیز بحث و بررسی شود.
- ۲) پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی و در کنار متغیر کیفیت گزارشگری مالی، دیگر متغیرها نظیر خطاهای گزارشگری، ارائه مجدد صورت‌های مالی و قابلیت مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی نیز بحث و بررسی شود.
- ۳) مطالعات آتی می‌توانند شاخص‌های مختلفی را برای کیفیت گزارشگری مالی در نظر بگیرند و مشاهداتی را در مدت زمان طولانی‌تری نیز شامل شوند.

منابع

- ✓ جبارزاده کنگرلوئی، سعید، احمدی افشار، سلیم، فرخی، الهام، (۱۴۰۱)، بررسی تاثیر توانایی مدیریت و تداوم فعالیت بر چرخش حسابرس، یازدهمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و بانکداری.
- ✓ داداشی، ایمان، عتیقی، امیر، (۱۴۰۰)، توانایی مدیران و گزارشگری مالی متقلبان، با تأکید بر نقش چرخش نزولی حسابرسان مستقل، دانش حسابداری مالی، دوره ۸، شماره ۳، صص ۲۰۱-۲۲۱.
- ✓ مرادی، مجید، صفروپور، مریم، آقایی روزبهانی، سینا، (۱۳۹۹)، نقش تعدیل‌گر چرخش حسابرس داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی، مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، دوره ۶، شماره ۲، صص ۳۸-۵۱.
- ✓ موسوی شیری، محمود، قدردان، احسان، حسینی، هاجر السادات، (۱۳۹۸)، نقش چرخش حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی، دانش حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۷۴، صص ۷۷-۱۰۶.
- ✓ ولی زاده لاریجانی، اعظم، مداحی، آزاده، شیبانی، نسرین، (۱۴۰۰)، رابطه دوره تصدی و چرخش حسابرس مستقل با گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۱۱، شماره ۴، صص ۱۲۵-۱۵۰.
- ✓ Burke, J., Hoitash, R., Hoitash, U., & Xiao, X. (2021). The determinants, textual properties, and consequences of US critical audit matter disclosures. *Textual Properties, and Consequences of US Critical Audit Matter Disclosures (January 7, 2021)*, 19(4), 223-243.
- ✓ Chi, W., Huang, H., Liao, Y., & Xie, H. (2009). Mandatory auditpartnerrotation,auditquality,andmarketperception: EvidencefromTaiwan. *ContemporaryAccountingResearch*, 26(2), 359-391.
- ✓ Chi, W., Lisic, L. L., Long, X., & Wang, K. (2013). Do regulationslimitingmanagementinfluence over auditors improve audit quality? Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(2), 176-187.
- ✓ Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do criticalauditmatterparagraphsinheauditreportchangenonprofessionalinvestors' decisiontoinvest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.

- ✓ De Ricquebourg, A. D., & Maroun, W. (2022). How do auditor rotations affect key audit matters? Archival evidence from South African audits. *The British Accounting Review*, 101099, 17(6), 113–139.
- ✓ Favere-Marchesi, M., & Emby, C. E. (2005). The impact of continuity on concurring partner reviews: An exploratory study. *Accounting Horizons*, 19(1), 1–10.
- ✓ Firth, M. A., Rui, O. M., & Wu, X. (2012b). Rotate back or not after mandatory audit partner rotation? *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(4), 356–373.
- ✓ Francis, J. R., Pinnuck, M. L., & Watanabe, O. (2014). Auditor style and financial statement comparability. *The Accounting Review*, 89(2), 605–633.
- ✓ Gipper, B., Hail, L., & Leuz, C. (2021). On the economics of mandatory audit partner rotation and tenure: Evidence from PCAOB data. *The Accounting Review*, 96(2), 303–331.
- ✓ Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543–1587.
- ✓ Hamilton, J. M., Ruddock, C. M. S., Stokes, D., & Taylor, S. L. (2005). Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism (June 9, 2005), 33(7), 82–112.
- ✓ Kitiwong, W., & Sarapaivanich, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 41(9), 217–241.
- ✓ Kuang, H., Li, H., Sherwood, M. G., & Whited, R. L. (2020). Mandatory audit partner rotations and audit quality in the United States. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 161–184.
- ✓ Kwon, S. Y., Lim, Y., & Simnett, R. (2014). The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality and audit fees: Empirical evidence from the Korean audit market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 167–196.
- ✓ Laurion, H., Lawrence, A., & Ryans, J. P. (2017). US audit partner rotations. *The Accounting Review*, 92(3), 209–237.
- ✓ Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A. M. (2022). Why are expanded audit reports not informative to investors? Evidence from the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 20(7), 1-36.
- ✓ Liao, L., Minutti-Meza, M., Zhang, Y., & Zou, Y. (2019). Consequences of the adoption of the expanded auditor's report: Evidence from Hong Kong. University of Miami Business School Research Paper No. 3392449. , 22-49.
- ✓ Lin, H. L., & Yen, A. R. (2022). Auditor rotation, key audit matter disclosures, and financial reporting quality. *Advances in Accounting*, 37(8), 34-58.
- ✓ Litt, B., Sharma, D. S., Simpson, T., & Tanyi, P. N. (2014). Audit partner rotation and financial reporting quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 59–86.
- ✓ Rahaman, M. M., Hossain, M. M., & Bhuiyan, M. B. U. (2022). Disclosure of key audit matters (KAMs) in financial reporting: evidence from an emerging economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 31(99), 77-95.
- ✓ Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., Neal, T. L., & Francis, J. R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501–1539.
- ✓ Singer, Z., & Zhang, J. (2018). Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery. *The Accounting Review*, 93(2), 315–338.
- ✓ Sirois, L. P., Bédard, J., & Bira, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32 (2), 141–162.

- ✓ Sousa, A. M. D., Ribeiro, A. M., & Vicente, E. F. R. (2021). The impact of audit rotation on the comparability of financial reports. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32(7), 413-428.
- ✓ Tan, H. T. (1995). Effects of expectations, prior involvement and review awareness on memory for audit evidence and judgment. *Journal of Accounting Research*, 33(1), 113-135.
- ✓ Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key audit matters reports in China: Their descriptions and implications of audit quality. *Accounting Horizons*, 35(2), 167-192.